

答 申

審査請求人（以下「請求人」という。）が提起した地方税法（以下「法」という。）342条1項の規定に基づく各固定資産税賦課処分に係る各審査請求について、審査庁から諮問があったので、次のとおり答申する。

第1 審査会の結論

本件各審査請求は、いずれも棄却すべきである。

第2 審査請求の趣旨

本件各審査請求の趣旨は、東京都〇〇都税事務所長（以下「処分庁」という。）が、請求人に対して令和元年6月10日付けで行った平成26年度相当分ないし平成28年度相当分（以下「本件各課税年度相当分」という。）の各固定資産税賦課処分のうち、別紙1「物件目録」記載の各償却資産（以下「本件各資産」という。）に係る各処分（以下「本件各処分」という。内容は、別紙2「処分目録」記載のとおりであり、これらはいずれも過年度の相当分である。）について、いずれも取り消すことを求めるものである。

第3 請求人の主張の要旨

請求人は、以下のことから、借家物件において診療所を営んでいる場合でも、その診療所内で診療に直接供する固定資産（償却資産）は非課税である旨主張し、本件各処分の取消しを求めている。

- 1 本件非課税規定において「消費生活協同組合法による組合が所有し、かつ、経営する病院及び診療所において直接その用に供する固定資産」を非課税と定めている。これは、固定資産の性格又は用途による非課税措置であり、組合が行う療養給付において、病院及び診療所が基幹的役割を果たすことを考慮したものである。
- 2 本件非課税規定は、次の2要件で構成されると解釈できる（以下、この解釈を「解釈A」という。）。
 - (1) 当該償却資産が「組合が所有」するものであり、
 - (2) かつ、それが、組合が「経営する病院及び診療所において直接その用に供する」ものであることが必要である。
- 3 したがって、借家物件における償却資産についても、消費生活協同組合法による組合が所有し、かつ、経営する病院及び診療所において直接その用に供していれば、固定資産税は非課税になると考えられる。
- 4 しかし、処分庁は、本件非課税規定について、次のとおり解釈している（以下、この解釈を「解釈B」という。）。
 - (1) 「組合が所有し、かつ、経営する病院及び診療所」において、
 - (2) 当該償却資産が「直接その用に供する」ものであることが必要である。
- 5 本件非課税規定は、その文言上、解釈A（上記2）及び解釈B（上記4）の2通りの解釈が可能であり、法文上からは一義的に明らかとはいえない。それゆえ、規定の趣旨から遡って考える必要がある。

この点、本件非課税規定の趣旨については、東京地判平成28年10月13日において明確とされている。同事件は、健康保険組合がその運営する事業の用に供するために所有する家屋の一部

が法 348 条 2 項 1 1 号の 4 にいう「診療所」において「直接その用に供する」固定資産か否か等が争われた事案である。東京地裁は、本件非課税規定の趣旨について、法 328 条 2 項 1 1 号は、「健康保険組合等が行う被保険者のための療養給付において、病院及び診療所が基幹的役割を果たすことに鑑み、病院及び診療所の用に供される固定資産について、政策的な観点から例外的に非課税にしたもの」と明言している。

こうした趣旨からすれば、本件非課税規定において重要なのは、当該固定資産（償却資産）が、組合が経営する病院及び診療所において直接その用に供されているか否かであって、病院及び診療所の建物を組合が所有しているか否かはおよそ関係ないことが明らかである。

- 6 上記裁判例が明言するとおり、本件非課税規定においては、病院及び診療所の果たす基幹的役割を考慮した政策的規定であることからすれば、請求人が経営する診療所の建物が自己所有か否かによって、その内部に設置する償却資産の課税関係が異なることには何ら合理性がない。

また、診療所開設に当たり借家物件を選択せざるを得ない場合に、本件非課税規定が適用されないならば、多くの病院及び診療所の償却資産が非課税とされないこととなるが、これは病院及び診療所の果たす基幹的役割を政策的に考慮するという本件非課税規定の趣旨に反し、ひいては、自己所有の病院及び診療所を経営する組合との間で合理的理由のない取扱いを許容することとなり、課税の公平性を損なう結果となる。

第 4 審理員意見書の結論

本件各審査請求はいずれも理由がないから、行政不服審査法 4

5 条 2 項の規定を適用して、棄却すべきである。

第 5 調査審議の経過

審査会は、本件諮問について、以下のように審議した。

| 年 月 日 | 審 議 経 過 |
|--------------------|-------------------|
| 令和 2 年 1 1 月 3 0 日 | 諮問 |
| 令和 3 年 1 月 2 2 日 | 審議（第 5 1 回第 2 部会） |
| 令和 3 年 2 月 2 5 日 | 審議（第 5 2 回第 2 部会） |

第 6 審査会の判断の理由

審査会は、請求人の主張、審理員意見書等を具体的に検討した結果、以下のように判断する。

1 法令の定め

(1) 償却資産の定義

法 3 4 1 条の規定は、固定資産税について、同条各号に掲げる用語の意義を当該各号にそれぞれ定めているところ、1号において、固定資産とは、土地、家屋及び償却資産を総称するものと定め、4号において、償却資産について、土地及び家屋以外の事業の用に供することができる資産（鉱業権、漁業権、特許権その他の無形減価償却資産を除く。）でその減価償却額又は減価償却費が法人税法又は所得税法の規定による所得の計算上損金又は必要な経費に算入されるもののうちその取得価額が少額である資産その他の政令で定める資産以外のもの（これに類する資産で法人税又は所得税を課されない者が所有するものを含む。）をいうと定めている。

(2) 固定資産税の納税義務者

法 3 4 3 条 1 項の規定によれば、固定資産税は、固定資産の所有者に課するものとされるが、同条 3 項によれば、1 項の

所有者とは、償却資産については、償却資産課税台帳に所有者と記載されているものをいうとされている。

(3) 固定資産税の賦課期日

法 3 5 9 条の規定によれば、固定資産税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の 1 月 1 日とするとされている。

(4) 固定資産課税台帳

法 3 8 0 条 1 項の規定によれば、市町村（特別区の存する区域においては、都。以下同じ。）は、固定資産の状況及び固定資産税の課税標準である固定資産の価格を明らかにするため、固定資産課税台帳を備えなければならないとされている。

なお、「固定資産課税台帳」とは、土地課税台帳、土地補充課税台帳、家屋課税台帳、家屋補充課税台帳及び償却資産課税台帳を総称するものである（法 3 4 1 条 9 号）。

(5) 固定資産の価格等の決定・修正

法 4 1 7 条 1 項の規定によれば、市町村長（特別区の所在する区域においては、都知事。以下同じ。）は、法 4 1 1 条 2 項の規定による公示の日以後において固定資産の価格等の登録がなされていないこと又は登録された価格等に重大な錯誤があることを発見した場合には、直ちに固定資産課税台帳に登録された類似の固定資産の価格と均衡を失しないように価格等を決定し、又は決定された価格等を修正して、これを固定資産課税台帳に登録しなければならないとされ、また、この場合においては、市町村長は、遅滞なく、その旨を当該固定資産に対して課する固定資産税の納税義務者に通知しなければならないとされている。

(6) 固定資産の申告

法 3 8 3 条の規定によれば、固定資産税の納税義務がある償却資産の所有者は、総務省令の定めるところによって、毎年

1月1日現在における当該償却資産について、その所在、種類、数量、取得時期、取得価額、耐用年数、見積価額その他償却資産課税台帳の登録及び当該償却資産の価格の決定に必要な事項を1月31日までに当該償却資産の所在地の市町村長に申告しなければならないとされている。

(7) 償却資産に係る固定資産税の課税標準

法349条の2の規定によれば、償却資産に対して課する固定資産税の課税標準は、賦課期日における当該償却資産の価格で償却資産課税台帳に登録されたものとされている。

(8) 固定資産税の税率

法350条の規定によれば、固定資産税の標準税率は100分の1.4とされている。

また、東京都都税条例（昭和25年東京都条例第56号。以下「条例」という。）は、固定資産税の税率を100分の1.4と定めている（122条）。

(9) 固定資産税の非課税の範囲

348条2項の規定によれば、固定資産税は、次に掲げる固定資産に対しては課することができない（ただし、固定資産を有料で借り受けた者がこれを次に掲げる固定資産として使用する場合には、当該固定資産の所有者に課することができる。）とされており、次に掲げる固定資産として、11号の3（本件非課税規定）により、「農業協同組合法、消費生活協同組合法及び水産業協同組合法による組合及び連合会が所有し、かつ、経営する病院及び診療所において直接その用に供する固定資産で政令で定めるもの」が掲げられている。

法施行令50条の2の2の規定によれば、法348条2項11号の3に規定する政令で定める固定資産は、その利用について対価又は負担として支払うべき金額の定めのある駐車施設

その他の施設で総務省令で定めるものの用に供する固定資産以外の固定資産とするとされている。

法施行規則 10 条の 7 の 5 の規定によれば、法施行令 50 条の 2 の 2 に規定する総務省令で定める施設は、飲食店、喫茶店及び物品販売施設（これらの施設のうち法 348 条 2 項 11 号の 3 に規定する病院及び診療所の利用者の利便に供することを目的とするものを除く。）並びに駐車施設とするとされている。

また、この非課税規定を適用するに当たっては、「所有し、かつ、経営する」ものに限って非課税とされるものであるから、例えば、農業協同組合が所有する病院であってもこれを他の者が借り受けて経営している場合や、農業協同組合が経営している病院であってもそれが他の者の所有に係るものである場合は、これらの病院は、この条件を充足されないから非課税とはならないとされている（固定資産税務研究会編『固定資産税逐条解説』財団法人地方財務協会（平成 22 年）112 頁）。

(10) 固定資産税賦課決定の期間制限

法 17 条の 5 第 5 項によれば、固定資産税に係る賦課決定は、法定納期限の翌日から起算して 5 年を経過した日以後においては、することができないとされている。

なお、東京都において賦課する各年度の固定資産税の法定納期限は、法 11 条の 4 第 1 項及び条例 129 条 1 項の規定によれば、当該年度の 6 月 30 日である。

2 本件各処分についての検討

以上を前提に、本件各処分に違法又は不当な点がないかどうかについて、以下、検討する。

処分庁は、本件各処分を行うに当たり、本件家屋が借家である

ことを確認しており、本件非課税規定は消費生活協同組合法による組合が「所有し、かつ、経営する」病院及び診療所において直接その用に供する固定資産に限って適用されることから（1・(9)）、借家物件において診療所を経営している場合、本件非課税規定は適用されない旨を請求人職員及び代理人に説明した上で、本件各資産について、本件各課税年度相当分の固定資産税への本件非課税規定の適用の適否を見直し、その上で、東京都知事が決定した本件各資産に係る償却資産課税台帳の登録価格等に基づき、本件各処分を行ったものと認められる。

そうすると、本件各処分は、いずれも上記1の法令等に則ってなされたものであって、また、各税額の算定等に違算も認められないことから、違法又は不当な点はない。

3 請求人の主張についての検討

請求人は、本件非課税規定は、その文言上、解釈A又はBの2通りの解釈が可能であるから、規定の趣旨から遡って考える必要がある旨主張する（第3・5）。

しかし、本件非課税規定の文言は一義的であり、請求人が主張する解釈Aを採る余地はない。それは、上記1・(9)に示した固定資産税逐条解説が、「『所有し、かつ、経営する』ものに限って非課税とされるもの」と記述していることから明らかである。また、例外規定である租税法の非課税要件を定める規定については、租税負担公平の原則から、不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義性、厳格性が強く要請されているものであるから（最高裁判所平成元年11月30日判決・税務訴訟資料174号823頁、その原審大阪高等裁判所昭和63年10月26日判決・税務訴訟資料166号358頁）、請求人がいうような「規定の趣旨」を持ち出して、本件非課税規定を拡大解釈することはできない。

したがって、請求人の主張は、理由がないというほかはない。

4 請求人の主張以外の違法性又は不当性についての検討

その他、本件各処分には違法又は不当な点は認められない。

以上のとおり、審査会として、審理員が行った審理手続の適正性や法令解釈の妥当性を審議した結果、審理手続、法令解釈のいずれも適正に行われているものと判断する。

よって、「第1 審査会の結論」のとおり判断する。

(答申を行った委員の氏名)

近藤ルミ子、山口卓男、山本未来

別紙1及び別紙2 (略)